

# 滞納処分手続

佐藤義文

はしがき

- 一 滞納処分の意義
  - 二 納税義務の確定とその履行
  - 三 納税義務と租税法律関係
  - 四 滞納処分手続
- むすび

## は し が き

現在のわが国における申告納税制度は、国税の基本原則になっている。つまり、自らの税額を自らが計算し、自らが申告し、自らが納付する制度である。この申告納税制度によれば、あくまでも納税義務者および納税者に、その納税義務の履行を求めているものであつて、必ずしも適正かつ確実にその義務の履行を保証したものではないのである。納税義務は、課税要件が充足されることによつて成立し、租税申告をなすことによつてその納税義務は確定し、その租税（税額）を納付することによつて消滅するのが原則である。この納税義務を適正に履行しない場合には、原則として、その理由の如何を問わず、租税行政庁の強制手続たる滞納処分手続によらなければならないのである。とくに、納税義務は、納税申告（申告手続と納付手続）することが求められるものであり、申告手続をなし得たからといって、納税義務が消滅したわけではないのである。基本的には、当該租税の納付手続を完了することによつて、その納税義務が消滅するのである。

そこで、本稿では、滞納処分とは如何なる手続であるのか、また、納税義務の確定とその履行、その対象たる租税の法的性質、さらに滞納処分の手続とその内容について、以下考察することとする。

### 一 滞納処分の意義

納税義務は、一般的に「納税義務の成立」により、「租税申告」をなすことによつて「確定」し、その「租税（税額）」を納付することによつて「消滅」するものである。また、これらの一連の手続を「納税義務の履行」というのである。

また、すでに述べたとおり現在のわが国における申告納税制度は、国税の基本原則になっており、<sup>(1)</sup> 自らの税額を自らが計算し、自らが申告し、自らが納付する制度である。この申告納税制度によれば、あくまでも納税義務者および納税者に、その納税義務の履行を求めているものであつて、必ずしも適正かつ確実にその義務の履行を保証したものではないのである。したがつて、適正な納税申告を行わない者については、行政権力をもつて、その履行を強制しなければならぬのである。すなわち、租税申告を怠り、または、所得を隠ぺいまたは仮装、ならびに、偽りその他不正の手段により、適正な納税義務を免れた場合には、過少申告加算税・無申告加算税・重加算税等の行政罰が科されるのである。さらには、罰金・懲役等の刑事罰をも科されるのである。このことは、適正な申告義務を確保するためのものであり、善良な納税義務者または納税者に代つて、行政権力の名の下にその納税義務の適正を実現させることでもある。

ところで、適正な納税義務を履行しない場合には、行政上または司法上の制裁が科されることはすでに述べたとおりである。しかし、すべてが一樣な場合ばかりではなく、いくつかの類型に見ることができる。

その第一は、課税要件（納税義務者・課税物件・帰属・課税標準・税率等）が充足され、納税義務が成立しているにもかかわらず、租税申告を行わなかった場合である。この場合、通常は租税行政庁の職権調査、すなわち、税務調査等により、その事実を捕捉または確認し、「決定処分」を行ない「無申告加算税」等の制裁を科するのである。この場合、所得を隠ぺいまたは仮装、あるいは、偽りその他不正の手段を用いて納税義務を免れた場合には、「無申告重加算税」が科されることは、いうまでもないことである。

その第二は、課税要件が充足され、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、その申告が適正では

なかった場合である。つまり、本来の適正な課税標準または税額より過少の申告を行わなかった場合である。この場合にも、租税行政庁の職権調査、すなわち、税務調査等により、その事実を捕捉または確認し、「更正処分」を行ない「過少申告加算税」等の制裁を科すのである。隠ぺいまたは仮装、あるいは、偽りその他不正の手段を用いて、違法に租税の一部（または全部）を免れた場合には、「重加算税」等の制裁が科せられるのである。

その第三は、課税要件が充足され、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、租税の納付、すなわち、納税がなされていない場合である。この場合の租税申告は、適正であり、その納税義務も確定しているのである。しかし、納税がなされていないゆえに、その納税義務は消滅していないのである。しかし、違法な租税軽減、あるいは、所得の隠ぺいまたは仮装、偽りその他不正の手段を用いて納税義務を免れたものでもないのである。この場合、租税行政庁は、一定の手續にもとづいて「滞納処分」を行うのである。

右に述べたとおり、納税義務が成立しているにもかかわらず、租税申告を行わない場合と、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、その申告が適正ではない場合には、納税義務の確定（一部または全部）がなされていないところに共通点がある。つまり、適正に納税義務が履行されていないのである。他方、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、租税の納付、すなわち、納税がなされていない場合には、納税義務の確定が適正であるという点に、その相違点を見いだすことができる。

そこで、適正に納税義務の確定がなされているにもかかわらず、その納税義務の消滅（納税）がない場合、租税行政庁はどのような手續を行うのかについて、以下、検討することとする。

納税義務は、一般的に「納税義務の成立」により、「租税申告」をなすことによつて「確定」し、その「租税（税額）」を納付することによつて「消滅」するものである。つまり、自らの税額を自らが計算し、自らが申告し、自らが納付

するものである。そこで、自らの税額を自らが計算し、自らが申告はしたが、納税されていない場合には、次のような手続によるものとされているのである。

すなわち、納税義務者または納税者が、各種税法上に定められた納期限までに租税を完納しない場合には、その租税は滞納となり、その租税が滞納となったときには、原則として「督促」の手続がとられるのである（通則法三七条一項・地方税法六六条一項等）。また、督促とは、「納税者が、納期限（具体的納期限）までに租税を完納しない場合には、その履行を催告する行為」<sup>(2)</sup>をいう。この督促は、国税および地方税においても、督促状という書面によって行うこととされているのである（通則法三七条一項・地方税法六六条一項等）。さらに、督促状は、別段の定めがある場合を除いては、租税の納期限から五〇日以内（地方税の場合は、二〇日以内）に発するものとされている（通則法三七条二項・地方税法六六条一項等）。また、督促をなしても、なお、租税を完納しない場合には、いわゆる滞納者の財産の差押、交付要求、換価、換価代金の滞納租税への充当という手続がとられるのである。これらの一連の手続が「滞納処分」である。<sup>(3)</sup>この滞納処分により、納税義務が強制的に実現され、その納税義務が消滅するのである。

また、いわゆる滞納者に対して、督促状を発した日から起算して一〇日を経過した日までに、その租税の完納がなかった場合には、滞納者の財産を差押なければならないのである（徴収法四七条一項）。

さらに、滞納者に対して、すでに滞納処分、または、強制執行等の強制換価手続（徴収法二条一、二号）が開始されている場合には、同じ財産について重ねて差押をなすことは、滞納処分を繰り返すことのみで、実効性がないと考えられるため、自ら差押をすることなく、既存の手続の執行機関（徴収法二条一、三号）<sup>(4)</sup>に対して、その換価代金のうちから滞納租税の交付を求めることとされている（徴収法八二条一項）。また、この手続を「交付要求」という。

そしてまた、滞納者の財産を差押た場合には、金銭の場合には、直ちに滞納租税に充当するが、金銭以外の場合に

は、換価の手續を経なければならないのである。すなわち、滞納財産を換価し、金銭として滞納租税に充当することになるのである。

## 二 納税義務の確定とその履行

すでにふれたとおり、納税義務は、「納税義務の成立」により、「租税申告」をなすことによつて「確定」し、その「租税」を納付することによつて「消滅」するものである。また、これらの一連の手續を「納税義務の履行」という。いうまでもなく、納税義務は、課税要件が充足されたときに成立するものである。つまり、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率の要件が満たされたときに成立するものである。<sup>(5)</sup> また、ここにいう「納税義務者」とは、租税を納める義務を負う者であり、それは現に租税を納める義務を負う者ではなく、当該租税を課され得る者である。つまり、納税義務者たりうる者であり、納税義務者たりうる地位にある者であり、その者に課税物件が帰属し、課税標準が決まり、税率を適用して税額を得ることができる状態になったとき、納税義務が成立した者、すなわち、納税義務者たる地位を生じることになるのである。<sup>(6)</sup> 例えば、所得税法五条一項は、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と規定している。また、法人税法四条一項は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」と規定している。さらに、相続税法一条一項は、「左に掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。」と規定している。つまり、各個別税法において、当該租税を納める義務を負う者には、どのようなものがあるかが規定されているのである。これが、課税要件としての納税義務者に関する実定法上の規定である。また、納税義務者と納税者については、別個の概念として認識されており、納税義務者は、当該租税を課され得る者であり、納税者については、国税通則法二条五号において「国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源

泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と規定している。つまり、納税義務者は、納税者に広く内包されており、納税者のなかには、源泉徴収義務をも含まれているのである。したがって、両者を同一視することはできないのである。

また、課税物件は、「担税力のあることを推測せしめる租税に関する法規の定める一定の物件、行為又は事実(納税義務者の財産の取得、所有、利用、取引、それらの複合した動き等)」<sup>(7)</sup>である。換言すれば、人的要素としての納税義務者に対して、物的要素としての課税物件であるということが出来る。この課税物件については、国税通則法一五条二項、同二三条二項に物的側面としての課税物件を規定しているが、所得税法七条一項は、「所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に掲げる所得について課する。」と規定している。また、同一号では「非永住者以外の居住者はすべての所得」としている。一方、法人税法五条は「内国法人に対しては、各事業年度の所得について各事業年度の所得に対する法人税を、清算所得について清算所得に対する法人税を課する。」と規定している。すなわち、所得税および法人税については、所得が課税物件(課税客体)であるといえるのである。さらに、相続税法一条一項は、「左に掲げる者は、この法律により、相続を納める義務がある。」とし、同一号において「相続又は遺贈に因り財産を取得した……」と規定し、その課税物件を「相続によって取得した財産」と明確にしている。

また、帰属とは、納税義務者と課税物件との結びつきである。所得税および法人税においては、所得を「取得することであり、相続税においては、相続財産を「取得することである。この帰属関係の存否に関する原則については、所得税法一二条および法人税法一条において「実質所得者課税の原則」<sup>(8)</sup>が規定されている。

さらに、課税標準であるが、「課税物件を金額とか物量とか件数とかの形で数量化したもの」<sup>(9)</sup>で、「課税物件に対し

て租税を結びつけるために、税率を直接適用して税額を得るための基礎となる金額又は数量<sup>(10)</sup>をいうのである。一般

的には、課税物件に対して、租税を結びつける税法上の技術的な概念でもあり、国税通則法二条六項イは、「課税標準は・国税に関する法律に課税標準額又は課税標準数量の定めがある国税については、課税標準額又は課税標準数量。」と定めている。また、所得税法八十九条は「居住者に対して課する所得税の額は、その年分の課税総所得金額又は課税退職所得金額……課税山林所得金額……」と規定し、所得税における課税標準を課税総所得金額、課税退職所得金額、課税山林所得金額等であることを明らかにしている。一方、法人税法二一条は「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と規定している。さらに、同九二一条は「内国法人である普通法人又は協同組合が解散をした場合における清算所得に対する法人税の課税標準は、解散による清算所得の金額とする。」とし、また、同八三条は「退職年金等積立金に対する法人税の課税標準は、各事業年度の退職年金等積立金の額とする。」と規定している。つまり、法人税における課税標準は各事業年度の所得の金額、清算所得の金額、各事業年度の退職年金等積立金の額であることを明らかにしている。

また、税率は、課税標準に対する納付すべき税額の割合であり、通常は百分比で表されている（印紙税、酒税などのように、課税標準が数量で示されている場合には、一単位当たりの金額）。所得税においては、超過累進税率を採用しており（所得税法八十九条）、法人税については、一部超過累進税率をとり入れた比例税率である（法人税法六六条・同八九条・同九九条等）。

右に述べたごとく、課税要件が充足されると、当然に納税義務は成立する。その、成立した納税義務にもとづいて、その納税義務を履行することによって納税義務が確定するのである。<sup>(11)</sup> 国税通則法一六条一項は「国税についての納付



すべき税額の確定の手続きについては、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。」とし、「申告納税方式は納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又は………税務署長又は税関長の処分により確定する」と規定している。また、「賦課課税方式は納付すべき税額がもつぱら税務署長又は税関長の処分により確定する」と規定している。つまり、所得税・法人税・相続税等の申告納税方式による租税の場合には、納税義務者の申告により第一義的に確定し、無申告あるいは租税行政庁の調査にもとづく、課税処分たる決定・更正により確定（第二義的または変更確定）するのである。また、取引税・取引所特別税・関税・酒税・住民税等の賦課課税方式による租税の場合には、その納税義務がもつぱら租税行政庁の処分によつてのみ確定するものである。さらに、自動車重量税・印紙税・登録免許税等のように、納税義務者または租税行政庁のそのための何らの行為を要せずに、納税義務の成立と同時に自動的に確定する租税においては、成立と同時に確定するのである（通則法一五条三項）。

また、確定した納税義務については、その納税義務を履行することによつて消滅するものである。換言すれば、当該租税のすべてを「納付」したときに、その納税義務が消滅するのである。その納税義務の消滅については、以下のような消滅原因があげられる。第一は、本来の納税義務の履行により、法定納期限までに申告および納税（当該租税の全部について）することにより消滅する。これは、税法の趣旨に沿った一般的な消滅原因であり、自らの税額を自らが計算し、自らが申告し、自らが納税するとした申告納税制度に則した消滅原因である。第二は、租税行政庁の強制徴収による消滅である。納税義務の履行は、通常納税義務者の自発的な納税義務の履行によつて消滅するが、納税義務者が法定納期限を経過してもなお履行しない場合には、租税行政庁が納税義務者の財産に対する強制徴収の手続によつて、その強制的履行により納税義務が消滅するのである。第三は、消滅時効による消滅である。これは、国税

徴収法七二条にもとづく徴収権の時効である。第四は、個別税法に規定する免除（消費税法七条、災害減免法三条二項等）である。第五は、還付金の充当、すなわち、還付請求権と納税義務の相殺（通則法五七条）による消滅である。第六は、滞納処分執行停止が三年間継続することによって消滅するものである（徴収法一五三条四項）。

### 三 納税義務と租税法律関係

すでに述べたとおり、納税義務は、「納税義務の成立」により、「租税申告」をなすことによって「確定」し、その「租税」を納付することによって「消滅」するものである。また、ここでいう「租税」の法的性質、すなわち、国および地方公共団体と国民ないし地域住民に関する権利義務関係について明らかにすることとする。

租税法律関係の性質については、租税権力関係説と租税債務関係説の考え方があり、以前より対立関係を呈していた。ここにいう租税権力関係説（Gewaltverhältnis）とは、伝統的な学説であり「租税法律関係を国民が国家の課税権（Finanzgewalt, Steuerhoheit）に服従する関係としてとらえ、そこでは国家が優越的・権力的意思の主体として現れることを理由に、それを典型的な権力関係の一例と見る考え方」<sup>(12)</sup>である。この考え方は、O. MayerあるいはO. Böhlerが主張するものであり、租税の賦課は、原則として査定処分（Veranlagung）としての行政行為（行政処分または課税処分）によって行われるものであるが、査定処分は納税義務を創設する行為であって、その内容を単に確定する行為ではない。その意味で、査定処分は刑事判決とその性質を同じくするものである。刑法においては、犯罪構成要件に該当する行為があった場合に、ただちに刑事罰が発動されるのではなく、裁判を通じて刑罰が科されるのである。租税法においても、法律の定める抽象的要件（課税要件）が充足された場合でも、ただちに納税義務が発生するのではなく、査定処分という行政行為を通じて発生するものであるとする考え方である。この発想は、ドイツ行政分野にお

ける伝統的考え方であり、租税法規—課税処分—滞納処分—租税罰則という形で課税権が行使されると考え、租税法律関係は、課税処分を中心として構成される権力服従の関係であって、租税法は他の行政法の諸分野と異なる性質をもたないこととなり、したがって、それを特別行政法の一つとして構成することは可能であるとしても、独立の法分野として構成する論理的必然性は存在しないことになる。<sup>(13)</sup>

一方、租税債務関係説 (Schuldverhältnis) は、「租税法律関係を、国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係としてとらえ、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係としての性質づける考え方」<sup>(14)</sup>である。この考え方は、A. Hensel が主張するものであり、一九一五年のドイツ租税通則法 (Reichsabgabenordnung) の制定を機縁に主張されるようになったものである。この見解は、今日では課税権は法規範の枠の内に内包されており、その意味で租税法律関係においては、権力的要素は背後に退いているか、または、退くべきであるという認識を背景としつつ、実定法上の根拠としては、ドイツ租税通則法が、納税義務は賦課処分によって成立するという考え方を排し、それは課税要件 (Steuertatbestand) が充足されると同時に成立すると規定した。<sup>(15)</sup>

右の展開について、わが国においては、両説を関連させて租税法律関係の基本的性質をどうみるかについて議論の存するところであるが、租税実体法の領域では、租税法律関係の中心をなす租税納付義務の関係は、一定の要件 (課税要件) の充足によって法律上当然に発生し、そこには優越的な租税行政庁の行為が介入する余地がないために、租税債務関係説の考え方が妥当するとされており、他方、租税手続法の領域では課税処分や強制徴収をなす権限、あるいは、税務調査等が租税行政庁に与えられ、<sup>(16)</sup>ここでは租税行政庁の優越的地位が否定できないため、租税権力関係説の考え方が妥当すると考えられるのである。しかし、更正および決定権や自力執行権が租税債権者である国家の手に留保されているのは、租税の公平・確実かつ迅速な徴収を図るための措置であって、租税法律関係の基本的・中心

的な関係が債務関係があることは否定できず、租税法律関係は、原理的には、債務関係として構成することができる。その意味で、学問としての租税法は、租税債務の觀念を中心として体系化することが適當であると思われる。<sup>(17)</sup>しかし、租税債務は、一般私法上の法律関係のような単純な対等関係とは性質を異にし、行政権の発動とし、ときには多分に裁量の余地を残しつつ、具体的事案に即した処理をなすべきものとする事例も多く、また、租税債権の実現確保のために、監視監督その他行政権の発動とみるべき作用を法律上許容している場合も少なくない。これらの行政権の発動たる処分その他の行為については、一般私法上の対等の当事者間における一方の行為とは異なり、公定力が生じ、また、これを前提とした規定を整備していることは見逃せないことである。したがって、これらの実定租税法の全体を租税債務関係として統一的に説明することには、多くの無理があり、行政権の意思・判断の介入の余地をまったくないとすることは、実定租税法の正しい理解の仕方とはいえないと考えられる。<sup>(18)</sup>

#### 四 滞納処分手続

納税義務は「納税義務の成立」により、「租税申告」をなすことによつて「確定」し、その「租税（税額）」を納付することによつて「消滅」するものであることについては、すでに述べたとおりである。また、納税義務が成立しているため、租税申告は行っているが、租税の納付、すなわち、納税がなされていない場合には、税法所定の手続にしたがい、租税行政庁の滞納処分によらざるを得ないのである。この滞納処分によつて、その納税の義務は消滅することになるのである。

また、納税義務者または納税者が、各種税法上に定められた納期限までに租税を完納しない場合には、その租税は滞納となり、その租税が滞納となったときには、原則として「督促」の手続がとられるのである（通則法三七条一項・

地方税法六六条一項等)。また、納税義務者または納税者が具体的納期限までに租税を完納しない場合に、その履行を催告することが督促である。その方法については、督促状の発送をよって行われ(通則法三七条一項・地方税法六六条一項等)、原則として、租税の納期限から五〇日以内(地方税の場合は、二〇日以内)に発送しなければならない(通則法三七条二項・地方税法六六条一項等)。

また、督促をなしても、なお、租税を完納しない場合には、租税行政庁は滞納者の財産を差押なければならない(徴収法四七条)。つまり、督促状を発した日から起算して一〇日を経過した日までに、その租税の完納がなかった場合には、滞納者の財産を差押なければならないのである(徴収法四七条一項)。

ところで、滞納処分をする場合には、その滞納者の財産を調査する必要がある。つまり、国税徴収法一四一条・一四二条にもとづく調査(滞納処分のための調査)が必要不可欠となるのである。換言すれば、滞納処分のために滞納者の財産を調査し、質問し、または、その者の財産に関する帳簿・書類等を検査し、搜索するものである。この調査は、納税義務者または納税者の租税申告により、または、更正および決定等の行政処分により確定した租税(税額)について滞納した場合に適用されるものである。また、この調査は、基本的には任意調査であるが、質問不答弁および検査拒否の罰則規定があるため、質問検査権の行使と同様に間接強制としての性格を有するものであるといえる。ただし、搜索については、国税徴収法一四二条の規定にもとづく強制調査である。<sup>(19)</sup>

滞納処分の先行処分としての督促を行い、さらに、滞納租税(滞納税額)に未納があるときには、はじめて差押をなすことができる。この場合においても、督促状発送の日から起算して一〇日を経過するまでは、原則(例外としては、繰上請求の場合・徴収法四七条二項)として差押をすることができない(徴収法四七条一項一号)。また、差押は、当該租税を徴収するために必要な財産以外の財産については、差押をすることができないのである。すなわち、超過差

押を禁止しているのである（徴収法四八条一項）。超過差押は、通常、一箇の財産を差押えれば十分であるにもかかわらず、他の物件をもあわせて差押える場合であるが、滞納者の有する差押可能な財産が一筆の土地であるような場合には、その価額が滞納税額を著しく超えるときでも、他の差押財産に選択の余地がない場合には、超過差押には該当しないとされている。<sup>(20)</sup>

また、差押可能財産の価額が、差押に係る滞納処分費および徴収すべき租税に先立つ他の租税その他の債権の金額の合計額を超える見込みのないときは、これを行うことができないのである。すなわち、無益な差押を禁止しているのである（徴収法四八条二項）。

つまり、差押は、超過差押の禁止（徴収法四八条一項）および差押禁止財産（徴収法七五条以下）の規定に反しない限り、その手続については、租税行政庁の徴収職員の合理的判断、すなわち、裁量に委ねられていると考えられているのである。<sup>(21)</sup>とはいえ、差押財産にの選択を自由に認めているわけではなく、その選択にあたっては、第三者の権利を侵害することのないようしなければならない（徴収法四九条）。

また、差押対象財産としては、当該財産が滞納者に属するものであること、当該財産が金銭的価値を有するものであること、当該財産が譲渡性を有するものであること、当該財産が差押禁止財産でないこと、等が必要要件になるのである。<sup>(22)</sup>その手続については、財産の種類ごとに適正に行われなければならない（徴収法五四条以下）。

ところで、滞納者に対してすでに滞納処分および強制換価手続が開始されている場合には、同一の財産について重ねて（二重）差押を行うことは、その手続をいたずらに繰り返すこととなり、実効性の面から問題が生じるため、自らが差押を行うことなく、既存の手続の執行機関に対して換価代金のうちから、当該滞納租税の交付（支払）を求めることができる（徴収法八二条一項）。このような交付要求を行ったときには、その強制換価手続から配

当（支払）を受けることになるのである。この場合、交付要求を受けた執行機関の滞納処分等の強制換価手続が取消および解除になったときは、当然その効力を失うものとされている。したがって、参加差押の手続の必要性が生じてくるのである。つまり、参加差押は、差押要件（徴収法四七条）が充足されており、動産および不動産等一定の財産につき、すでに滞納処分による差押がなされている場合に限り認められるものである（徴収法八六条一項）。

なお、参加差押は、先行処分としての滞納処分による差押が解除された場合には、一定の時期に遡って差押の効力が生じるものとされている（徴収法八七条一項）。

租税は原則として金銭で納付または徴収されるべきものである（通則法三四条）。さきに述べた差押財産が金銭である場合には、これを直ちに滞納租税に充てることができるが、差押財産が金銭以外の財産である場合には、当然に金銭に換えること、すなわち、財産の換価手続が必要となる。この換価は、その財産の種類ごとに一定の手続によることとはいうまでもないことであるが、その原則としては、超過公売の禁止である。つまり、滞納処分は、滞納税額につきその強制的履行のためになされるものであるため、滞納税額に必要な限りでの換価を行えばよいのであって、これを超える換価、すなわち、その公売は違法といわざるを得ないのである。

また、換価手続は、原則として、買受の機会を一般に公開して行う公売である（徴収法九四条一項）。それ以外には、随意契約による売却（徴収法一〇九条）、国による買入れ（徴収法一一〇条）等がある。この公売は、入札（徴収法一〇一条・一〇二条）、または、せり売り（徴収法一〇三条）の方法により行われ（徴収法九四条二項）、公売をするときは、少なくともその一〇日前までに公売公告を行い（徴収法九五条）、税務署長は公売財産の見積価額を決定し（徴収法九八条）、公売前にこれを公告しなければならない（徴収法九九条）。さらに、公売財産の買受希望者は、公売保証金を予め納付し（徴収法一〇〇条）、公売の結果、見積価額以上の入札者のうち最高価額による入札者が最高申込者

として決定されるのである（徴収法一〇四条）。さらに、買受人が買受代金を納付したときには、買受人は換価財産を取得する（徴収法一一六条一項）。

そしてまた、滞納処分の執行によって得られた差押財産の換価売却代金、債権等の取立てにより第三者債務から受けた金銭、差押金銭および交付要求または参加差押により受けた金銭等を滞納処分の原因となった滞納租税、滞納処分費、交付要求を受けた租税、差押財産に係る担保権により担保される私債権等を配分することになる（徴収法一二八条・一二九条）。これが配当であり、滞納処分の最終的手続である。この配当手続は、換価代金等から配当を受けることのできる者は、売却決定の日の前日までに債権現在額申立書を税務署長に提出しなければならない（徴収法一三〇条一項）。また、税務署長は、配当を受ける債権、その金額を記載した配当計算書を作成し、債権現在額申立書を提出した者等にその謄本を送達し（徴収法一三一条）、指定する換価代金等の交付期日に配当計算書にしたがって換価代金の交付を行うのである（徴収法一三三条一項）。

つまり、換価売却代金、債権取立てによる第三債務者等から受けた金銭、差押金銭および交付要求により受けた金銭を滞納租税、滞納処分費、交付要求を受けた租税、差押財産に係る担保権により担保されている債権等に配分（配当）するのである。そして、滞納処分の執行によってもまだ残余が生じる場合には、滞納者に交付することになり（徴収法一二九条三項）、また、不足の場合には、国税徴収法および民法あるいはその他の法令にしたがって配当されることになるのである（徴収法一二九条四項）。

なお、租税は滞納者の財産について、原則として、他の公課およびその他の私債権に優先して徴収されるのである（徴収法八条）。このような、租税の優先徴収権は、納税者の財産が滞納処分、強制執行当の強制換価手続によって換価され、その換価代金が競合する債権間に配当される場合、原則として、租税が他のすべての公課および私債権に優



先してその弁済受ける地位を有しているのである。さらに、個々の私債権との調整については、詳細な規定がおかれているところである。<sup>(23)</sup>このような滞納処分手続をなすことによって、納税義務は消滅するのである。

## むすび

以上述べてきたごとく、納税義務は、課税要件が充足されることによって成立し、租税申告をなすことによってその納税義務は確定し、その租税（税額）を納付することによって消滅するのである。申告納税制度を中心とする国税においては、この納税義務の履行が基本であることについては、異論のないところである。しかしながら、すべての納税義務者または納税者が、この納税義務を履行するかといえば、甚だ疑問である。それは、結果的に、納税義務を履行できない場合と、意図的に履行しない場合とがあり、一概に同一視することはできないと思われる。とはいえ、納税義務を適正に履行している納税義務者または納税者との公平、または、公正を基本に考えれば、結果的にであれ意図的にであれ、その履行を強制することも必要となるのである。その手段または手続の一方策が滞納処分であるといえるのである。すなわち、納税義務は、納税申告（申告手続と納付手続）することが求められるものであり、申告手続をなし得たからといって、納税義務が消滅したわけではないのである。基本的には、当該租税の納付手続を完了しなければ、納税義務が消滅したとはいえないのである。その、納付手続を完了しない者またはできない者に対しては、租税行政庁の滞納処分手続等によって、その履行を強制しなければならないのである。このことは、租税公平負担の原則にも合致するものでもあり、適正な納税申告を実現させるための終局的手段・方策といえる。

その強制的手続について考察してきたが、その手段・方策のみならず、法的問題点および現代的課題についても論究する必要があると考える。これらの諸問題については、あらためて今後の課題として検討しなければならない。

- (1) 注 「self-assessment system」とは、自己査定制度、申告納税方式（通則法一六条）、自己申告納付制度、自己賦課制度といわれているものである。
- (2) 金子宏・租税法（第五版）五五五頁。
- (3) 清永敬次・新税法（全訂）二三四頁。
- (4) 清永敬次・前掲書二四一頁。
- (5) 金子宏・前掲書一三三頁以下、清永敬次・前掲書六五頁以下。
- (6) 清永敬次・前掲書六六頁。
- (7) 田中二郎・租税法（新版）一六一頁。同趣旨として、清永敬次・前掲書六九頁。
- (8) 実質所得者課税の原則について、所得税法一二条は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と定めている。また、法人税法一条も同趣旨を定めている。
- (9) 田中二郎・前掲書一七〇頁。
- (10) 清永敬次・前掲書七四頁。
- (11) 納税義務の確定については、清永敬次・前掲書一八一頁、二〇七頁を参照。
- (12) 金子宏・前掲書二五頁。
- (13) 詳細については、金子宏・前掲書二五以下、清永敬次・前掲書五八頁以下。
- (14) 金子宏・前掲書二五頁。
- (15) 詳細については、金子宏・前掲書二五、二六頁、清永敬次・前掲書五八頁以下。
- (16) 田中二郎・前掲書一二九頁、金子宏・前掲書二六頁以下、清永敬次・前掲書五九頁以下。
- (17) 金子宏・前掲書二七頁。
- (18) 田中二郎・前掲書一三二、一三三頁。
- (19) 詳細については、拙稿「税務調査手続とその法的問題点」横浜商大論集三一巻一・二合併号九七頁以下参照。

- (20) 民集八卷六号一〇六三頁、清永敬次・前掲書二三七頁。  
(21) 行集一〇卷八号一五二九頁。  
(22) 民集一〇卷四号四一七頁、国税徴収法七五条以下。  
(23) 清永敬次・前掲書二四三頁以下。